Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 34530 du rôle
Inscrit le 12 mai 2014

Audience publique du 24 juin 2015

Recours formé par
la société ... S.à r.l., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34530 du rôle et déposée le 12 mai 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... S.à r.l., ayant son siège social à L-…, représentée par ses organes légaux en fonctions, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 février 2014, n° …, prise suite à une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, émis le 23 mai 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 13 novembre 2014 par Maître Alain Steichen pour le compte de la société ... S.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alain Steichen et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 mai 2015.

Par un courrier du 17 avril 2013, le bureau d'imposition sociétés 6 informa la société ... s.à r.l., c'-après désignée par « la société ... », sur le fondement du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », qu'il envisage de s'écarter de la déclaration de l'impôt sur le point suivant, et transmit le projet d'imposition afférent :

« *Refus de la déduction des pertes essuyées avant l'admission au régime d'intégration fiscale*

D'après les termes de l'alinéa 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis LIR, alinéa 7 de la loi du 4 décembre 1964 concernant l'impôt sur le revenu, les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale (ici : ..., comme société-faîtière, et ... s.à r.l. et ... ... s.à r.l., comme sociétés filiales) peuvent être reportées par la

société mère dans les conditions de l'article 114 LIR, mais seulement dans la mesure où la société qui les a subies (société filiale ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire.

Il en résulte que la société dominante ne peut pas compenser le bénéfice réalisé par les sociétés filiales avec les pertes subies par elle avant l'entrée dans le périmètre de l'intégration fiscale des sociétés filiales (année 2008). »

Par courrier du 9 mai 2013, la société ... prit position par rapport au projet d'imposition et par rapport au courrier du 17 avril 2013, précités.

En date du 23 mai 2013, le bureau d'imposition …, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... », le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008 et le bulletin de l'impôt commercial communal de la même année, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008 revoyant à la motivation du courrier précité du 17 avril 2013.

Le 23 août 2013, la société ... introduisit une réclamation contre les bulletins précités de l'année 2008 auprès du le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 12 février 2014, inscrite sous les numéros C18917, le directeur rejeta cette réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 23 août 2013 par la dame ... et le sieur ..., au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre « les bulletins d'imposition datés du 23 mai 2013 » ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2008, tous émis le 23 mai 2013 ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé des pertes reportables d'un montant de … euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce, la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal de la réclamante que celle-ci, ensemble avec 4 autres sociétés résidentes, notamment les sociétés à responsabilité limitée ..., ..., ... II et ... II, sont intégrées fiscalement au sens de l'article 164bis L.I.R. ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante expose que la base légale invoquée par le bureau d'imposition, i.e. l'alinéa 2 de l'article 1 du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981, ne serait pas applicable en l'occurrence et ne serait pas légale en raison de la condition restrictive de la déduction des pertes reportables ;

Considérant qu'elle fait encore valoir que l'intégration fiscale « se conçoit comme un régime unique, et non comme une addition d'intégrations fiscales distinctes » et que l'intégration fiscale des nouvelles filiales entrées dans le périmètre de l'intégration fiscale de la réclamante devrait être analysée comme une extension du périmètre existant depuis 2004 ;

qu'en raison de ces considérations, la réclamante requiert la déduction intégrale des pertes reportables ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164bis L.I.R., « les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène » ;

Considérant que la circulaire L.I.R. n° 164bis/1 du 27 septembre 2004 retient que le régime d'intégration fiscale ne vise pas à instaurer une base légale pour l'imposition du résultat consolidé au sens propre d'un groupe de sociétés, mais se limite à permettre aux sociétés intéressées de regrouper ou de compenser leurs résultats fiscaux pendant la période d'application du régime d'intégration fiscale ;

Considérant que les résultats fiscaux des sociétés filiales admises au régime d'intégration fiscale, dont les résultats fiscaux des quatre sociétés filiales, sont ajoutés au résultat fiscal de la société faîtière, en l'occurrence de la réclamante ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 1 du règlement grand-ducal portant exécution de l'article 164bis L.I.R., la société mère (ou faîtière) est passible de l'impôt sur le revenu des collectivités correspondant au revenu imposable du groupe établi ;

Considérant qu'en ce qui concerne l'impôt commercial communal, les dispositions en matière de régime d'intégration fiscale sont alignées à celles applicables en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités à partir de l'année d'imposition 2002 ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2008, le bureau d'imposition a refusé la déduction de pertes reportables déclarées d'un montant total de ... euros ;

Considérant qu'en matière d'impôt sur le revenu, le report de pertes subies antérieurement à l'exercice d'exploitation est réglé par les dispositions de l'article 114 L.I.R. tandis qu'en matière d'impôt commercial communal, la déduction de telles pertes du bénéfice de l'exercice est permise dans les conditions du § 9bis GewStG ;

Considérant que si un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à zéro, avait reconnu en plus une perte dans le chef de la réclamante, la réclamation n'aurait pas été admise contre tel bulletin, mais seulement contre un bulletin futur opérant report de la perte (article 114 L.I.R. et paragraphe 9bis GewStG) déterminée par reconstitution des bénéfices et des pertes depuis la dernière imposition à cote positive de la période éligible pour le report de pertes et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro (jugement tribunal administratif du 4 février 1998, n°9850 du rôle) ;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur les pertes et bénéfices des exercices antérieurs ;

que tant pour l'impôt commercial communal que pour l'impôt sur le revenu, les pertes susceptibles de déduction éventuelle sont pour l'année 2008, celles survenues depuis 2004 ;

Considérant qu'en ce qui concerne les sociétés intégrées fiscalement au sens de l'article 164bis, le règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis L.I.R. règle entre autres le traitement fiscal des pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale et des pertes reportables essuyées au cours de la période d'application du régime d'intégration fiscale ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que la réclamante est intégrée fiscalement avec deux sociétés filiales dénommées ... ... et ... depuis l'année 2004 et qu'elle est intégrée fiscalement à partir de l'année 2008 avec deux autres sociétés filiales dénommées ... ... II et ... II ;

Considérant qu'en vertu de l'alinéa 4 de l'article 164bis L.I.R., le régime d'intégration fiscale est subordonné à l'introduction d'une demande écrite auprès de l'administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale est demandé ;

qu'une telle période doit couvrir au moins 5 exercices d'exploitation ;

Considérant en l'occurrence que même si la réclamante est intégrée fiscalement avec quatre sociétés filiales, il n'en reste pas moins que l'octroi des dispositions de l'article 164bis L.I.R. a fait l'objet, en l'espèce, de trois demandes distinctes pour les quatre sociétés filiales ;

Considérant que chaque demande déclenche, dans le chef de ces sociétés, une nouvelle période minimale de 5 exercices d'exploitation l'intégration fiscale en application des dispositions de l'article 164bis L.I.R. ;

qu'une nouvelle demande n'a pas d'impact sur la période minimale restante résultant de demandes d'intégrations fiscales accordées favorablement antérieurement ;

qu'il en résulte que chaque demande d'intégration fiscale s'analyse donc individuellement quant au critère de la durée quinquennale ;

que par conséquent, les demandes d'intégration relatives aux deux sociétés filiales entrées dans le périmètre d'une intégration fiscale ne s'analysent donc pas en une extension du régime existant avec la réclamante et les filiales ... ... et ...;

Considérant que les pertes reportables déclarées et revendiquées par la réclamante se décomposent comme suit :

[…]

Considérant que la réclamante entend compenser les résultats déficitaires d'un montant total de … euros concernant les années 2004, 2005, 2006 et 2007 du groupe intégré fiscalement avec les résultats positifs des filiales 3 et 4 (... ... II et ... II) ;

Considérant que les résultats positifs des filiales 3 et 4 font état de pertes reportables desdites filiales essuyées avant rentrée dans le périmètre du régime d'intégration fiscale avec la réclamante ;

qu'ainsi, des pertes reportables de montants respectifs de … euros (années 2004-2007) et de … (année 2007) ont diminué les résultats positifs de … et … euros des filiales 3 et 4 ;

Considérant que les alinéas 2 et 3 de l'article 1 du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis L.I.R. règle le traitement fiscal des pertes reportables en cas d'intégration fiscale ;

que l'alinéa 2 prévoit que les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale peuvent être reportées par la société mère dans les conditions de l'article 114 L.I.R., mais seulement dans la mesure où la société que les a subies (sociétés filiales ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire ;

que l'alinéa 3 règle le traitement fiscal des pertes reportables en cas de retour au régime d'imposition individuelle des sociétés du groupe ; que les pertes reportables essuyées au cours de la période d'application du régime d'intégration fiscale ne peuvent pas être transférées par société mère à ses filiales ou sous-filiales ;

Considérant que la déductibilité des reports déficitaires visée à l'article 114 L.I.R. est subordonnée entre autres à la condition que seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction (article 114 alinéa 2 numéro 3 L.I.R.) ;

qu'il en résulte que la réclamante ne peut pas compenser les bénéfices réalisés par deux sociétés filiales avec les pertes fiscales subies par elle avant l'entrée dans le périmètre de l'intégration fiscale desdites sociétés filiales ;

que, sinon, toute demande d'octroi favorable d'un régime d'intégration fiscale aurait un effet rétroactif en ce qu'il permettrait de déduire les résultats déficitaires qu'une société éligible a dégagés avant l'entrée dans le périmètre de l'intégration fiscale ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a refusé la déduction des pertes reportables d'un montant de ... euros ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 mai 2014, la société ... a fait introduire un recours en réformation contre la décision du directeur du 12 février 2014.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 12 février 2014.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse déclare qu'à partir du 1er janvier 2004, un régime d'intégration fiscale aurait été mis en place entre elle-même et ses sociétés filiales ... ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... », et la société ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... ». Elle expose que durant les années fiscales 2004 à 2007, des pertes fiscales auraient été générées par les sociétés membres du groupe, d'une somme s'élevant à ... euros au 31 décembre 2007 et qui serait à sa disposition en vue d'absorber les résultats taxables futurs de son groupe en intégration fiscale.

L'intégration fiscale créée en 2004 aurait été étendue à partir du 1er janvier 2008 à deux nouveaux membres, à savoir la société ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... II », et la société ... ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... II ».

En droit, la demanderesse critique de prime abord la base légale invoquée par la partie étatique pour refuser la déduction de ses pertes dans le cadre de l'intégration fiscale, à savoir le paragraphe 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis LIR, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 ».

Elle soutient ainsi que les dispositions du paragraphe 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 ne seraient pas applicables, puisque les pertes dont elle disposait au 31 décembre 2007 ne seraient pas des pertes antérieures à l'admission du groupe au régime de l'intégration fiscale, mais il s'agirait de pertes de l'intégration fiscale mise en place depuis le 1er janvier 2004 et reportées dans son chef. Il s'ensuivrait qu'elle serait en droit d'utiliser, pour le calcul de la base taxable à l'impôt sur le revenu et à l'impôt commercial communal de l'intégration fiscale existante pour l'année 2008, les pertes reportées du montant précité.

En deuxième lieu, la demanderesse soutient, en soulignant que les lois fiscales sont d'interprétation stricte, que l'administration aurait fait en l'espèce une interprétation extensive des dispositions de l'alinéa 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 en l'appliquant à un cas qui ne serait visé ni par ledit règlement, ni par l'article 164bis LIR.

En troisième lieu, la demanderesse soulève, sur le fondement des dispositions des articles 36 et 99 de la Constitution, l'exception d'illégalité de l'alinéa 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981, au motif qu'il limiterait le champ d'application des articles 164bis et 114 LIR.

Subsidiairement, à supposer que l'alinéa 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 soit considéré comme légal, la demanderesse conteste la position du bureau d'imposition telle que confirmée par le directeur et consistant à assimiler l'intégration de nouvelles sociétés au régime d'intégration fiscale à une nouvelle intégration fiscale.

Une telle assimilation ne correspondrait pas à l'intention du législateur et serait par ailleurs contraire à l'esprit de l'article 164bis LIR.

A cet égard, la demanderesse soutient qu'il serait dans l'intention du législateur d'assimiler l'intégration de nouvelles sociétés par la société faîtière à une extension du périmètre de l'intégration fiscale existante, en invoquant à l'appui de cette thèse les indices suivants :

- la loi ne se référerait qu'à *une* intégration fiscale, sans indiquer que le nombre de filiales conduirait à autant d'intégrations différentes ou que l'intégration d'une nouvelle société conduirait à la mise en place d'une nouvelle intégration fiscale ;
- l'article 164bis LIR n'exigerait pas que chaque filiale doive demander à entrer en intégration fiscale, mais se référerait à une demande écrite conjointe de la société mère et des filiales visées, ce qui conduirait implicitement à la reconnaissance de l'existence d'une seule intégration globale entre les sociétés ;

- l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 se référerait à *« l'intégration fiscale d'un groupe de sociétés »*, ce qui impliquerait qu'il n'existe qu'une seule intégration fiscale pour l'ensemble du groupe de sociétés. S'y ajouterait que suite à l'entrée de nouveaux membres dans l'intégration fiscale, il n'y aurait lieu à introduire qu'une seule déclaration fiscale par la société faîtière englobant toutes les sociétés membres sans distinction de l'origine des pertes accumulées en intégration fiscale ;
- l'alinéa 3 du même règlement grand-ducal, envisageant le cas de la sortie du groupe d'intégration fiscale par une ou plusieurs sociétés, disposerait que les pertes reportables essuyées au cours de la période d'application du régime d'intégration

fiscale ne pourraient pas être retransférées par la société mère à la filiale sortante, de sorte que cette disposition reflèterait la volonté de maintenir un caractère permanent et « évolutif » de l'intégration fiscale. A l'inverse, ni la loi, ni le règlement grand-ducal précité ne prévoiraient l'interdiction pour un nouvel entrant d'utiliser les pertes fiscales existantes dans le groupe d'intégration. Il y aurait ainsi accumulation au sein de la société faîtière de toutes les pertes réalisées par l'intégration depuis sa naissance et jusqu'à la fin, sans limitation quant au nombre des sociétés en cours de vie de l'intégration ;

- depuis la constitution de l'intégration fiscale, il n'y aurait plus qu'un contribuable, assujetti du chef du résultat fiscal global des sociétés faisant partie de l'intégration fiscale et ce serait partant la seule société faitière qui réaliserait les pertes et les subirait pendant toute la période d'intégration fiscale et ce serait elle seule qui pourrait utiliser les pertes accumulées en intégration contre tous ses profits à venir ;
- enfin, la circonstance que chaque société intégrée dépose une déclaration individuelle et que la société mère dépose une seule déclaration consolidée conduirait à considérer qu'une seule intégration fiscale existe au sein du groupe de sociétés.

S'agissant de son argumentation fondée sur l'esprit de la loi, la demanderesse soutient que la législation française, dont la législation luxembourgeoise serait inspirée, prévoirait explicitement l'extension du périmètre de l'intégration fiscale existante suite à l'intégration d'une nouvelle société par la société faîtière.

Elle conclut que l'interprétation du régime d'intégration fiscale luxembourgeois telle que donnée en l'espèce par le bureau d'imposition serait en contradiction avec l'intention du législateur telle qu'exprimée dans les travaux parlementaires et consistant à proposer un régime fiscal adapté aux restructurations des groupes et analogue au régime fiscal français.

En guise de conclusion, la demanderesse soutient que les pertes fiscales accumulées dans l'intégration fiscale durant les années 2004 à 2007 devraient pouvoir être utilisées, sans limitation, contre le profit réalisé par tous les membres de l'intégration fiscale en 2008 et pour les années suivantes, y compris ceux réalisés par les deux nouveaux membres de l'intégration fiscale.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en se référant en substance au motif de la décision directoriale entreprise.

Il fait valoir qu'il existerait deux étapes différentes de l'intégration fiscale, voire deux intégrations fiscales différentes qui seraient à analyser de manière indépendante l'une de l'autre, plus particulièrement quant aux conditions à remplir d'après la loi, notamment en ce qui concerne le critère de la durée quinquennale.

Il souligne que l'administration fiscale aurait en l'espèce procédé à une interprétation stricte de la loi fiscale. Ainsi, les dispositions de l'article 164bis LIR seraient à interpréter de manière restrictive puisqu'il s'agirait d'une exception au principe de l'interdiction de compenser ou de transférer les résultats entre sociétés découlant de l'article 164 LIR, en vertu duquel tout transfert de bénéfice à un associé constitue une distribution cachée de bénéfice inapte à diminuer la base d'imposition dans le chef de la société distributrice.

Il résulterait des documents parlementaires que l'objectif primordial de l'intégration fiscale consisterait dans la suppression de certaines contraintes d'ordre fiscal susceptibles d'entraver une modernisation ou une restructuration des structures des groupes d'entreprises. Par contre, l'intérêt fiscal de l'intégration fiscale et notamment l'avantage découlant de la compensation des profits et pertes du groupe, ne devrait pas constituer la motivation essentielle de la demande des entreprises.

Le délégué du gouvernement ajoute qu'il résulterait clairement du commentaire des articles que l'article 2 du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 serait conforme à l'article 164bis LIR, tout comme il serait conforme à l'intention du législateur. Dès lors, le règlement grand-ducal en question n'irait pas au-delà de l'esprit de la loi et ne serait pas non plus contradictoire.

Il donne encore à considérer que ce serait à tort que la demanderesse reproche aux autorités fiscales de lui avoir refusé le report de pertes tout court, puisqu'en réalité ce ne serait que l'effet rétroactif qui lui aurait été refusé.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse donne à considérer que les principes généraux inhérents au report des pertes applicables aux sociétés filiales dans une intégration fiscale tels qu'exposés par le délégué du gouvernement ne seraient pas remis en cause, mais il souligne que la situation en l'espèce serait différente en ce qu'il s'agirait de l'utilisation des pertes reportables accumulées par la société faîtière en cours d'intégration fiscale et non pas de pertes accumulées par les sociétés filiales avant l'entrée en intégration fiscale.

La demanderesse soutient que la position de la partie étatique conduirait à admettre qu'elle aurait deux personnalités fiscales distinctes, à savoir l'une liée à l'intégration fiscale ayant débuté en 2004 et l'autre liée à l'intégration fiscale ayant débuté en 2008, ce qui conduirait à ce qu'elle ait plusieurs résultats fiscaux imposables séparément, ce qui serait cependant impossible, puisqu'une société ne disposerait que d'une seule identité fiscale, se traduisant par l'octroi d'un numéro de matricule spécifique. Si elle était à la tête de deux intégrations fiscales distinctes, il aurait fallu lui octroyer deux numéros fiscaux différents et elle aurait été tenue à des obligations fiscales distinctes selon chacun de ces numéros fiscaux.

Resterait par ailleurs la question de la méthode à employer pour déterminer le résultat imposable de la société faîtière réalisant un résultat propre auquel s'ajoute le résultat des filiales intégrées. Les lois fiscales devraient fixer une méthode pour répartir le résultat de la société à la tête des différentes intégrations entre chacune de ces intégrations fiscales.

D'autre part, la demanderesse soutient que les règles d'utilisation des pertes reportables seraient incompatibles avec le principe affirmé par la partie étatique tenant à une pluralité d'intégrations fiscales. Elle fait valoir que ni l'article 7, ni l'article 114 LIR ne ferait obstacle à l'utilisation des pertes reportables contre les revenus provenant d'une « *deuxième intégration fiscale* ». L'application conjointe des articles 7 et 114 LIR aboutirait précisément à l'utilisation des pertes définitivement acquises lors de l'intégration fiscale par la société faîtière. La circonstance que le règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 précise que les pertes générées par une société sortant de l'intégration fiscale restent acquises et donc utilisables dans l'intégration fiscale confirmerait cette position.

La demanderesse déduit de ces explications que la partie étatique fait une application erronée des textes puisqu'une société ne pourrait pas être de façon concomitante à la tête de plusieurs intégrations fiscales.

Se poserait encore la question de savoir s'il faudrait alors considérer que deux intégrations fiscales se sont succédées dans le temps, ce qui soulèverait des questions plus précisément quant à la durée minimale de l'intégration fiscale.

En troisième lieu, la demanderesse renvoie au système d'intégration fiscale français qui ne remettrait pas en cause l'utilisation des pertes reportables suivant la période d'entrée des sociétés dans le périmètre d'intégration.

Il est constant que la société demanderesse ainsi que les sociétés ... et ... ont été admises au régime de l'intégration fiscale à partir du 1er janvier 2004.

La société demanderesse, société faîtière du groupe de sociétés faisant partie de l'intégration fiscale, entend porter les pertes cumulées par le groupe depuis l'année 2004 en déduction des résultats générés par les sociétés ... II et ... II, admises à l'intégration fiscale seulement à partir du 1er janvier 2008.

Les positions des parties sont divergentes quant aux conséquences à déduire, par rapport à la question du report des pertes, de « *l'admission* » de ces deux dernières sociétés au régime de l'intégration fiscale à partir de l'année 2008.

L'article 114 LIR permet le report de pertes, tout en liant, en son paragraphe 2, point 3., en vertu duquel « *seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction* », cette possibilité à la condition d'une identité entre la personne ayant subi la perte et celle qui entend la reporter.

En matière de l'impôt commercial communal, le report de pertes est prévu par le paragraphe 9bis de la loi modifiée du 1er décembre 1936 dite « Gewerbesteuergesetz », en abrégé « GewStG ».

Le système d'intégration fiscale est instauré par l'article 164bis LIR, en vertu duquel les sociétés y visées « […] *peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène* ». Ce système constitue une exception au principe suivant lequel chaque société est considérée isolément d'un point de vue fiscal et qui interdit la compensation et le transfert des résultats entre sociétés liées, de telles compensations ou transferts étant susceptibles d'être considérés, conformément à l'article 164 LIR, comme une distribution cachée de bénéfices, et au principe découlant de l'article 114 LIR, précité, suivant lequel les pertes ne peuvent être reportées que par celui qui les a subies.

Les modalités d'application du régime d'intégration fiscale sont, aux termes de l'article 164bis paragraphe (7) LIR, déterminées par un règlement grand-ducal.

La décision du bureau d'imposition de refuser cette compensation, telle que confirmée par le directeur, est fondée sur les dispositions du paragraphe 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981, pris en exécution de cette disposition.

Il convient de prime abord d'examiner si, au regard des contestations de la partie demanderesse, cette disposition est susceptible de trouver application à la situation de l'espèce, avant d'examiner le moyen d'illégalité dudit règlement grand-ducal soulevé par la demanderesse.

Le paragraphe 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981, en vertu duquel « *(2) Les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale peuvent être reportées par la société mère dans les conditions de l'article 114 LIR, mais seulement dans la mesure où la société qui les a subies (sociétés filiales ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire* », règle le sort des pertes reportables antérieures à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale.

Il se dégage de l'exposé des motifs à la base du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 que *« l'alinéa 2 a pour objet de restreindre le report des pertes afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale. A défaut de cette restriction, l'octroi du régime en question aurait en effet de rétroactivité en ce qu'il admettrait au report des pertes les résultats déficitaires qu'une société agréée a dégagé avant l'admission au groupe, alors que ces déficits perdraient le cas échéant leur caractère de pertes reportables si la société était restée sujet fiscal »*, de sorte qu'il y a lieu d'admettre qu'à défaut d'une telle restriction, les pertes antérieures à l'intégration fiscales, par le mécanisme du report, seraient déductibles sans limitation de la masse des résultats, et que cette disposition a été introduite afin de limiter les effets des dispositions de l'article 164bis LIR.

Ces principes appliqués en l'espèce, il convient de retenir que les effets des dispositions de l'article 164bis LIR quant au pertes ne peuvent être limités que pour autant que les pertes litigieuses sont à qualifier de « *pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale* » au sens de l'article 1er paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981.

Le tribunal est amené à retenir qu'en l'espèce, il ne s'agit pas du report de pertes antérieures à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale, étant donné que les pertes litigieuses sont celles générées par le groupe formé par la demanderesse et les sociétés ... et ... à la suite de leur admission à l'intégration fiscale en 2004.

Comme la seule hypothèse envisagée par l'article 1er, paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 est celle du report de pertes afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale, sans que cette disposition ne règle le sort de pertes reportées afférentes à des exercices postérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale par rapport au résultat positif de sociétés nouvellement englobées dans l'intégration fiscale, et comme, tel que cela a été retenu ci-avant, les pertes litigieuses ne sont pas à qualifier comme des pertes antérieures, l'article 1er, paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 ne trouve *a priori* pas application en l'espèce.

S'agissant de l'argumentation de la partie étatique suivant laquelle il y aurait formation d'une nouvelle intégration à partir de l'admission des sociétés ... II et ... II, de manière que les pertes litigieuses devraient, par rapport à cette nouvelle intégration fiscale,

être considérées comme des pertes antérieures, force est de constater que ni l'article 164*bis* LIR, ni le règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 ne règle les modalités d'application du régime d'intégration fiscale, quant aux conditions du report des pertes, dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, des nouvelles sociétés sont admises au régime d'intégration fiscale d'ores et déjà accordé pour un groupe de sociétés.

A défaut par la loi de réglementer cette situation et de fournir ainsi à l'argumentation du délégué du gouvernement un fondement légal suffisant, le tribunal est amené à retenir que l'Etat n'est pas fondé à la considérer l'arrivée d'un nouveau membre du groupe comme correspondant à un nouveau régime d'intégration fiscale.

A cet égard, l'argumentation de la partie étatique fondée sur l'appréciation plus particulièrement de la durée minimale de détention d'une participation n'est pas de nature à justifier sa thèse. En effet, s'il est vrai que cette condition doit être appréciée à chaque arrivée d'un nouveau membre dans intégration fiscale par rapport à ce membre, cette conclusion se dégage des termes du paragraphe (2) *in fine* de l'article 164bis LIR, en vertu duquel *« La condition du taux de participation de 95% doit être remplie d'une façon ininterrompue à partir du début du premier exercice d'exploitation pour lequel le régime d'intégration fiscale est demandé »*, de par la référence faite à la *demande* de l'intégration fiscale. Il s'ensuit que le fait que la condition de détention minimale de cinq ans est à apprécier par rapport à l'arrivée de chaque nouveau membre dans l'intégration fiscale n'implique pas que, par rapport au régime des pertes reportables, à chaque arrivée d'un nouveau membre admis à l'intégration fiscale, il y ait lieu de considérer le groupe comme faisant partie d'une nouvelle intégration fiscale, une telle conclusion ne trouvant aucun fondement dans les dispositions légales pertinentes.

Certes, tel que cela est argumenté par la partie étatique, le régime d'intégration fiscale constitue une exception au principe d'interdiction de compensation des résultats entre sociétés, de sorte que les règles afférentes doivent être interprétées restrictivement. Néanmoins, ce principe ne permet pas d'appliquer des dispositions légales ou règlementaires au-delà des termes de la loi. En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, l'article 164bis LIR, dont les effets jouent sauf exception prévue par la loi, en tant que tel n'interdit pas la prise en compte des pertes de l'espèce et la seule exception prévue, s'agissant des conditions du report des pertes, est, à côté du paragraphe 3 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 relatif au report des pertes en cas de retour au régime d'imposition individuelle, non pertinente en l'espèce, celle inscrite à l'article 1er, paragraphe 2 du même règlement grand-ducal et cette disposition n'est pas applicable à la situation de l'espèce.

S'il est encore vrai que la compensation des pertes accrues dans le cadre de l'intégration fiscale avec des résultats positifs d'une société nouvellement admise à l'intégration fiscale se heurte, le cas échéant, à l'idée à la base plus particulièrement du paragraphe 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981, à savoir celle de ne pas conférer à l'intégration fiscale un effet rétroactif, une telle compensation n'est toutefois, tel que cela a été retenu ci-avant, prohibée ni par l'article 164bis LIR, ni par le règlement grand-ducal du 1er juillet 1981.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que si le paragraphe 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 permet de restreindre le report des pertes afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission de la société nouvellement admise dans l'intégration fiscale, il ne constitue cependant pas une base légale suffisante pour

refuser la compensation des pertes générées au courant de l'intégration fiscale avec les résultats positifs des sociétés nouvellement admises à l'intégration fiscale. A défaut de disposition interdisant par ailleurs la déduction de telles pertes reportées des résultats positifs des sociétés nouvellement entrées en intégration fiscale, c'est à tort que le directeur a confirmé le bureau d'imposition en ce que celui-ci a refusé la déduction des pertes reportables d'un montant de ...,.-€.

Il s'ensuit que le premier moyen fondé sur un défaut de base légale est à accueillir, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens présentés par la partie demanderesse, y compris l'exception d'illégalité de l'article 1er du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981, cet examen devenant surabondant.

Le recours est partant à déclarer fondé et la décision du directeur est à réformer en ce sens que c'est à tort que celui-ci a confirmé le refus du bureau d'imposition de la déduction des pertes reportables d'un montant de ..., euros.

La demande en paiement d'une indemnité de procédure de … euros est toutefois rejetée étant donné qu'il n'est pas établi en quoi il serait inéquitable de laisser à l'unique charge de la demanderesse les frais non compris dans les dépens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des contributions directes du 12 février 2014, dit que les pertes reportables d'un montant de ..., euros accrues dans l'intégration fiscale durant les années 2004 à 2007 peuvent être compensées avec les bénéfices réalisées par les sociétés filiales ... II et ... II ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure de … euros formulée par la société demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 24 juin 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25 juin 2015
Le greffier du tribunal administratif